

Blanck, Niklas; Bahrs, Enno

Article

Die Risikoausgleichsrücklage als Instrument des landwirtschaftlichen Risikomanagements

Agrarwirtschaft: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Marktforschung und Agrarpolitik

Provided in Cooperation with:

Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften des Landbaues e.V. (GEWISOLA)

Suggested Citation: Blanck, Niklas; Bahrs, Enno (2009) : Die Risikoausgleichsrücklage als Instrument des landwirtschaftlichen Risikomanagements, Agrarwirtschaft: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Marktforschung und Agrarpolitik, ISSN 0002-1121, Deutscher Fachverlag, Frankfurt a. M., Vol. 58, Iss. 4, pp. 209-217,
<https://doi.org/10.52825/gjae.v58i4.1750>

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/304770>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

Die Risikoausgleichsrücklage als Instrument des landwirtschaftlichen Risikomanagements

Income equalization deposits – a tool of agricultural risk management

Niklas Blanck und Enno Bahrs
Universität Hohenheim

Zusammenfassung

In Anbetracht zunehmender Einkommensschwankungen aufgrund von Witterungsextremen und höherer Volatilitäten an den Agrarrohstoffmärkten fordert der Deutsche Bauernverband im Ertragsteuerrecht die Einführung einer Risikoausgleichsrücklage für landwirtschaftliche Einkünfte. Progressionsbedingte Mehrbelastungen schwankender Einkommen sollen vermieden und eine eigenbetriebliche Liquiditätsvorsorge steuerlich gefördert werden. Der vorliegende Beitrag untersucht neben den betriebswirtschaftlichen Auswirkungen der Ausgleichsrücklage insbesondere deren steuerrechtliche Zulässigkeit und die administrative Umsetzbarkeit. Der mit einer Risikoausgleichsrücklage verbundene interperiodische Einkommensausgleich dient im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips der Steuergerechtigkeit; die Beschränkung auf landwirtschaftliche Einkünfte ist jedoch nur zulässig, wenn besondere Umstände hierfür sprechen und Restriktionen sicherstellen, dass nur landwirtschaftsspezifische Nachteile ausgeglichen werden können. Die administrative Umsetzung auf einzelbetrieblicher Ebene ist im Hinblick auf Definition, Messung und Bewertung von Nachteilen mit vielen Problemen und Abgrenzungsschwierigkeiten behaftet und wird durch unterschiedliche Gewinnermittlungsarten erschwert. Restriktive Vorgaben schränken die Zugriffs- und Verwendungsmöglichkeiten betrieblicher Liquidität ein. Aus diesen Gründen ist zweifelhaft, ob eine Risikoausgleichsrücklage für landwirtschaftliche Einkünfte analog zum Forstschäden-Ausgleichsgesetz im Spannungsfeld zwischen geforderter Steuergerechtigkeit und administrativer Umsetzbarkeit betriebswirtschaftlich sinnvoll einsetzbar sein kann.

Schlüsselwörter

Risikomanagement; Ausgleichsrücklage; Einkommensglättung; Steuerrecht

Abstract

Due to an increasing variability in farm income because of extreme weather conditions and higher market volatilities, the German Farmers Association demanded the introduction of income equalization deposits for agricultural income to avoid a progression-based extra tax load and to support farmers building reserve funds. This article examines the economic effects as well as the legitimacy according to German tax law and its administrative practicability. Fundamentally, smoothing income over several years is admissible according to the German ability-to-pay principle. Nevertheless, a restriction to a particular group of tax payers is only acceptable if special circumstances faced by this group seem to make it necessary. This constraint demands restrictions on deposit and withdrawal which are linked to specific agricultural difficulties. Due to a couple of problems and difficulties in definition, measurement and valuation on an on-farm level, the administrative feasibility of these restrictions is limited. Different types of profit assessment for farmers complicate a fair and straight-forward usage. It is uncertain if income equalization deposits will be a useful risk management tool for farmers while simultaneously meeting all legal requirements in German tax law.

Key words

risk management; income equalization deposit; tax law; farm safety net

1. Einleitung

Das Risikomanagement erfährt in der Landwirtschaft angesichts des Rückzugs der Agrarpolitik aus den Agrarmärkten eine zunehmende Bedeutung (ODENING und MUBHOFF, 2002: 243). Ein vermutlich in Intervallen auftretendes weiteres Nachfrage-Angebotsverhältnis auf den landwirtschaftlichen Produkt- und Faktormärkten im Zuge der Bevölkerungs-, Politik- und Klimaentwicklungen kann vermehrt zu Ertrags- und Einkommensschwankungen landwirtschaftlicher Unternehmer führen. Die jüngsten Wirtschaftsjahre haben diese Tendenz eindrucksvoll bewiesen. Die Verringerung damit zusammenhängender Einkommens- und Liquiditätsrisiken kann mit einer Vielzahl von Instrumenten und Ansätzen angestrebt werden. Zu nennen sind hier neben Anpassungen in der Produktionstechnik, optimierten Anbauprogrammen (vgl. MUBHOFF und HIRSCHAUER, 2004), Absicherungsgeschäften über Warenterminbörsen oder (standardisierten) Versicherungslösungen (vgl. WEBER et al., 2008) auch steuerliche Instrumente. In Anlehnung an das Forstschäden-Ausgleichsgesetz hat der Deutsche Bauernverband im vergangenen Jahr das Konzept der Risikoausgleichsrücklage in die politische Diskussion eingebracht und die Forderung nach einer Einführung im Rahmen beider Konjunkturpakete erneuert (DBV, 2008). In Anbetracht der politischen Aktualität widmet sich dieser Beitrag der Risikoausgleichsrücklage als einem speziellen Instrument innerhalb des landwirtschaftlichen Risikomanagements. Im Mittelpunkt der Ausführungen stehen die steuerrechtliche Zulässigkeit sowie die administrative Umsetzbarkeit im Rahmen der Steuerveranlagung. Die betriebswirtschaftlichen Auswirkungen werden exemplarisch beleuchtet und hinsichtlich ihrer Bedeutung für die betriebliche Liquidität analysiert.

2. Das Konzept der Ausgleichsrücklage

2.1 Problemstellung

Nach Auffassung des Deutschen Bauernverbandes sind landwirtschaftliche Betriebe aufgrund der besonderen Abhängigkeit landwirtschaftlicher Produktionsprozesse von den natürlichen Gegebenheiten und der produktionszyklusbedingt unzureichenden Reaktionsfähigkeit auf Preisentwicklungen von hohen jährlichen Einkommensschwankungen betroffen. Schweine produzierende oder Gemüse anbauende Betriebsleiter werden bereits seit Jahrzehnten mit

schwankenden Einkommen konfrontiert. Da neben seltenen Klimaextremen auch der interannuellen Variabilität ein hoher Einfluss auf Ertragsfluktuationen zugeschrieben wird (ZEBISCH et al., 2005: 72) und ein „Natural Hedge“ in weltweit vernetzten Agrarmärkten kaum zu erwarten ist (WEBER et al., 2008: 11), werden jedoch auch zunehmend Acker- und Futterbaubetriebe betroffen sein. Wegen des progressiv steigenden Tarifs im deutschen Einkommensteuerrecht führt dies in erfolgreichen Jahren zu hohen Steuerlasten und Liquiditätsabflüssen (DBV, 2008). Dies gilt umso mehr, da Unternehmen und Wirtschaftszweige mit hohen Einkommensvolatilitäten in einem progressiven Einkommensteuersystem ertragsteuerlich stärker belastet werden als Unternehmen mit interperiodisch stabilen Erträgen (LISHMAN und NIEUWOUDT, 2003: 326). Indem der Behalt von liquiden Finanzmitteln in erfolgreichen Jahren steuerlich nicht mehr gegenüber der Schaffung von Betriebsaufwand benachteiligt ist (BUFFIER und METTERNICK-JONES, 1995: 191), soll die vermehrte eigenbetriebliche Vorsorge gefördert werden.

Zum Ausgleich von landwirtschaftlichen Einkommensschwankungen kennt das deutsche Einkommensteuerrecht die zweijährige Durchschnittsbesteuerung nach § 4a EStG (FELSMANN, 2008: A430b), der zufolge die hälftigen Gewinne zweier Wirtschaftsjahre den steuerlichen Einkünften eines Kalenderjahres zugrunde gelegt werden. Seien a, b zwei konstante Gewinne mit $a, b \geq 0$ und $a \neq b$ sowie n mit $n \geq 1$ das Maß für die Dauer der Schwankungszyklen, ausgedrückt durch die Anzahl der aufeinander folgenden Wirtschaftsjahre mit einem Gewinn a oder b . Der Anteil des durch die Durchschnittsbesteuerung geglättet zu versteuernden Einkommens ($zvE_{\text{geglättet}}$) am insgesamt im Zyklus zu versteuernden Einkommen (zvE_{gesamt}) wird als Glättungsanteil (θ) bezeichnet. Aus $\theta = \frac{zvE_{\text{geglättet}}}{zvE_{\text{gesamt}}}$ ergibt sich mit $zvE_{\text{geglättet}} = \left(\frac{a}{2} + \frac{b}{2}\right) + \left(\frac{b}{2} + \frac{a}{2}\right)$ und $zvE_{\text{gesamt}} = 2 * \left(\frac{a}{2} + \frac{b}{2}\right) + a * (n-1) + b * (n-1)$ ein Glättungsanteil von $\theta = \frac{1}{n}$. Der Ausgleich mehrjähriger Schwankungszyklen ist somit aufgrund der sinkenden Bedeutung des Glättungseffekts nur in begrenztem Umfang möglich. Andere steuerliche Instrumente (z.B. Investitionsabzugsbetrag, § 7g EStG) können punktuell Einkommensglättungen bewirken, bergen jedoch die Gefahr, dass steuerliche Überlegungen die betriebswirtschaftlichen Notwendigkeiten überlagern. Die Einführung einer Risikoausgleichsrücklage würde es Landwirten bei entsprechender Planung hingegen ermöglichen, durch Führung eines „Einkommensanpassungskontos“ (OHMER, 1997: 204) Einkommensschwankungen auch über einen beliebig längeren Zeitraum hinaus auszugleichen, ohne dass der Staat auf Teile der steuerlichen Bemessungsgrundlage verzichten muss. Die Forstwirtschaft kann in Deutschland seit Einführung des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes (ForstSchAusglG) 1969 eine derartige Rücklagenregelung nutzen.

2.2 Ausgestaltung und bilanzielle Behandlung im Forstschäden-Ausgleichsgesetz

Das Forstschäden-Ausgleichsgesetz sieht zur Stützung der Rohholzpreise nach Großkalamitäten staatlich verordnete Einschlagbeschränkungen für bestimmte Holzarten vor. Um die Auswirkungen kalamitätsbedingt hoher Holznutzungen

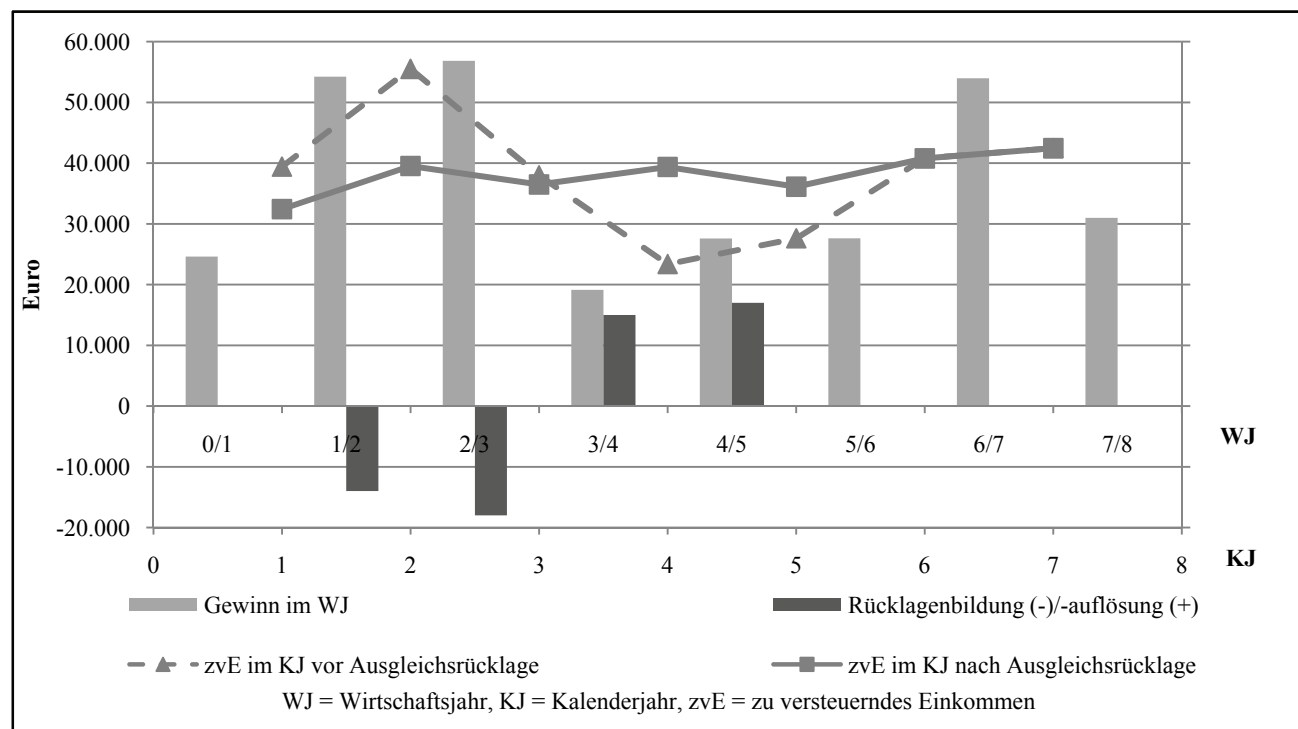
zu vermindern und die eigenbetriebliche Vorsorge im Falle von Einschlagbeschränkungen zu fördern (BT-DRUCKSACHE, 1969: 7), wird buchführenden Betrieben die Einstellung einer Rücklage in den Sonderposten mit Rücklageanteil ermöglicht. Die Gegenbuchung auf der Sollseite des Aufwandskontos mindert den Gewinn. Voraussetzung ist die Bildung eines Separierungsfonds (sog. betrieblicher Ausgleichsfonds) durch Einzahlung der entsprechenden Gelder bis zum Bilanzstichtag auf ein besonderes betriebliches Konto bei einem Kreditinstitut. Dies erschwert die Rücklagenbildung, da zum Bilanzstichtag i.d.R. noch nicht feststeht, in welcher Höhe Gelder für diesen Zweck zur Verfügung stehen. Geldanlagen mit eingeschränkter Liquidierbarkeit oder potenziellen Wertschwankungen sind unzulässig (FELSMANN, 2008: A1120). Ausgleichsfonds und Rücklage können theoretisch unbegrenzt bestehen bleiben. Bei Nutzung der Finanzmittel kommt es zu einer zwingenden Auflösung der Rücklage. Die Gegenbuchung erfolgt gewinnwirksam auf der Habenseite eines Ertragskontos. Die unschädliche Verwendung der im Ausgleichsfonds separierten Liquidität ist an die Erfüllung restriktiver Auflösungsstatbestände, die mittelbar oder unmittelbar an das Auftreten bzw. die Verminderung der Auswirkungen höherer Gewalt geknüpft sind, gebunden (Tabelle 1). Neben der Ergänzung aufgrund einer Einschlagbeschränkung geminderter Erlöse bis zur Höhe des Nutzungssatzes (Nr. 1) bestehen jederzeit Verwendungsmöglichkeiten für die Tatbestände Nr. 2-5. Die Verwendung für nicht zulässige Tatbestände wird mit einem Strafzuschlag zur Einkommensteuer sanktioniert.

Tabelle 1. Regelungen zur Ausgleichsrücklage im Forstschäden-Ausgleichsgesetz

Höchstbetrag	Durchschnitt der nutzungssatzmäßigen Einnahmen der vorangegangenen drei WJ
Zuführung	Jährlicher Zuführungsbetrag max. 25% des Höchstbetrags
Auflösung	Der Ausgleichsfonds darf nur in Anspruch genommen werden
1.	zur Ergänzung der durch eine Einschlagbeschränkung geminderten Erlöse;
2.	für vorbeugende oder akute Forstschutzmaßnahmen;
3.	für Maßnahmen zur Konservierung oder Lagerung von Holz;
4.	für die Wiederaufforstung oder Nachbesserung von Schadensflächen und die nachfolgende Waldpflege;
5.	für die Beseitigung der unmittelbar oder mittelbar durch höhere Gewalt verursachten Schäden an Wegen und sonstigen Betriebsvorrichtungen.
Sanktion	Zuschlag von 10% des schädlich verwendeten Teils der Rücklage zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer (§ 3 Abs. 4 ForstSchAusglG i.V.m. § 2 Abs. 6 EStG)

Quelle: eigene Darstellung nach § 3 Forstschäden-Ausgleichsgesetz

Abbildung 1. Glättungseffekt der Ausgleichsrücklage



Quelle: eigene Darstellung

2.3 Steuerliche Wirkung einer Ausgleichsrücklage

Abbildung 1 stellt die Wirkung der Ausgleichsrücklage unter Vernachlässigung potenzieller Restriktionen exemplarisch dar. Die hellgrauen Säulen zeigen Gewinne aus acht Wirtschaftsjahren, die bei einem Variationskoeffizienten von 0,38 zwischen ca. 19 000 Euro und knapp 60 000 Euro schwanken. Die zweijährige Durchschnittsbildung verringert bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (zvE) den Variationskoeffizienten auf 0,25. Ein geschickter Einsatz der Ausgleichsrücklage durch Bildung der Rücklage in den Wirtschaftsjahren 1/2 und 2/3 sowie Auflösung in 3/4 und 4/5 führt nach erneuter Durchschnittsbildung zu einem annähernd konstanten Einkommen mit einem Variationskoeffizienten von 0,08. Der Rücklagen-Steuervorteil aufgrund des verminderten Einflusses der Progression beläuft sich in diesem Beispiel gegenüber der zweijährigen Durchschnittsbildung im Betrachtungszeitraum auf 1 325 Euro¹ bzw. 2% der ursprünglichen Steuerbelastung. Bezüglich weiterer Beispielrechnungen mit höheren Progressionsvorteilen sei auf die Ausführungen von BREUSTEDT und SCHMIDT (2008: 34ff.) verwiesen.

Im Rahmen von Wirkungsanalysen muss berücksichtigt werden, dass Betriebsleiterentscheidungen in hohem Maße auf Erwartungen zukünftiger Wirtschaftsjahre und aktuellen Stimmungslagen in der Branche beruhen. Erscheint die Wahl der Handlungsoptionen im Rückblick eindeutig, so wird es dagegen in der tatsächlichen Durchführung voraussichtlich nur in den wenigsten Fällen zu einer optimalen Glättung kommen.

Neben dem potenziellen Progressionsvorteil² aufgrund der mehrjährigen Einkommensglättung führt die Stundung des Steueranteils auf den Rücklagenbetrag zu einem Zinsvorteil für den Steuerpflichtigen. Bei vollständiger oder partieller Rücklagenauflösung kommt es zu einer entsprechenden Nachholung der Steuerzahlung. Für liquiditätsstarke Landwirte kann die Bildung möglichst hoher Rücklagen aufgrund des Zinseffekts von Vorteil sein.

3. Steuerrechtliche Bewertung einer Ausgleichsrücklage für die Landwirtschaft

3.1 Einordnung in das deutsche Steuersystem

Die Besteuerung von Einkommen erfolgt in Deutschland nach dem Jahresabschnittsprinzip. Eine mehrjährige Gewinnglättung zur Vermeidung hoher progressionsbedingter Steuerzahlungen ist im Hinblick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip des Steuersystems jedoch prinzipiell zu begrüßen, denn die Tatsache, „daß Einkommen interperiodisch schwankt, ist unter dem Leistungsfähigkeitsaspekt kein Rechtfertigungsgrund, es progressiv höher zu belasten als interperiodisch stabiles Einkommen“ (TIPKE, 2000: 503). Idealfall einer gleichmäßigen Besteuerung ist die Erfassung des gesamten Lebenseinkommens. Das verwendete Periodizitäts- bzw. Jahresabschnittsprinzip mit dem Ergebnis schwankender Einkommen ist lediglich eine technische Vereinfachung, da sich „das Lebenseinkommensprinzip [...] in praktikabler Weise schwerlich verwirklichen [ließe]“ (TIPKE, 2000: 503). Interperiodische Maßnahmen des Pro-

¹ Die Berechnung basiert auf dem Einkommensteuertarif 2008 ohne Berücksichtigung des Ehegattensplittings.

² Bei ungünstiger Planung oder falschen Erwartungen kann die Ausgleichsrücklage auch zu einem Nachteil für den Steuerpflichtigen führen.

gressionsausgleichs stellen daher keine Steuersubvention oder Steuervergünstigung dar, sondern dienen vielmehr der Steuergerechtigkeit (TIPKE, 2003: 756). Dieser Gedanke findet sich im deutschen Einkommensteuerrecht in Form des Verlustabzugs nach § 10d EStG, allerdings beschränkt auf den Ausgleich positiver und negativer Einkünfte, wieder. Um Einkommensschwankungen auch oberhalb der Verlustlinie berücksichtigen zu können, plädiert TIPKE (2003: 762) für eine mehrjährige Durchschnittsbesteuerung. Ist die generelle Einführung eines interperiodischen Einkommensausgleichs demnach prinzipiell positiv zu bewerten, so wirft die Beschränkung auf eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen jedoch Fragen zur Vereinbarkeit mit der geforderten Steuergerechtigkeit auf.

Die unterschiedliche Behandlung von Steuerpflichtigen muss nicht zwangsläufig die Steuergerechtigkeit verletzen (TIPKE, 2000: 329), sofern sie nicht willkürlich erfolgt, sondern sich aus der Natur der Sache oder einem sonstige sachlich einleuchtenden Grund ergibt (TIPKE und LANG, 2005: 79). In Ermangelung einer objektiven Bemessung müssen Sonderregelungen letztlich immer politisch bestimmt werden (OBERHAUSER, 1995: 13). Naturereignisse, auf deren Eintritt oder Nichteintritt der Steuerpflichtige keinen Einfluss hat, stellen einen äußeren Eingriff in die Ertragslage eines Betriebes dar und können eine abweichende Behandlung rechtfertigen. Die landwirtschaftliche Tätigkeit, definiert als „planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren“ (LEINGÄRTNER, 2008: Kap. 3 Rz. 1), legt eine besondere Abhängigkeit der Landwirtschaft von natürlichen Gegebenheiten nahe und wird durch den Gesetzgeber mit der zweijährigen Durchschnittsbesteuerung nach § 4a EStG anerkannt.³ Die Anerkennung für den landwirtschaftlichen Sektor darf jedoch nicht darüber hinwegtäuschen, dass andere Branchen in gleichem Ausmaß betroffen sein könnten, ohne dass dieser Ausgleich gewährt wird. Exemplarisch seien hier der Skitourismus (PEYERL, 2009) oder die Baubranche genannt.

3.2 Einordnung in überstaatliche Regelwerke

Obwohl die Steuersouveränität beim Nationalstaat liegt, ist im Zuge einer fortschreitenden Integration und Zusammenarbeit auf supranationaler Ebene auch das direkte Steuerrecht den Anforderungen der Welthandelsorganisation (WTO) und der Europäischen Union (EU) zur Vermeidung von Handelsverzerrungen ausgesetzt. Das WTO-Recht verbietet Subventionen, sofern deren Erhalt an die Erbringung oder Nicht-Erbringung einer Exportleistung geknüpft ist (WAGNER, 2006: 116). Innerhalb der EU sind steuerliche Regelungen mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar, sofern sie u.a. den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen (Art. 87 Abs. 1 EG-Vertrag). Hiermit ist sowohl bei Ausgleichsrücklagen als auch bei mehrjährigen Durchschnittsbesteuerungen nicht zu rechnen. Zwar kann sich die internationale Wettbewerbsfähigkeit aufgrund der Höhe der Steuerbelastung ändern, diese ist jedoch Ausdruck der steuerlichen Souveränität eines Staates und kann

daher nicht als Maßstab zur Bewertung einer Handelsverzerrung herangezogen werden. Dennoch stellt eine Risikoausgleichsrücklage eine spezifisch auf die Landwirtschaft zugeschnittene Transferleistung dar und könnte unter dem „Producer Support Estimate“-Indikator der OECD (2008: 29) subsumiert werden. Instrumente zur mehrjährigen Einkommensglättung sind eine gängige landwirtschaftliche Sonderregelung und aufgrund ihres produktionsunabhängigen Charakters geeignet, die Nachteile landwirtschaftsimmantener Einkommensschwankungen auszugleichen (OECD, 2006: 4ff.). Die quantitative Erfassung von steuerlichen Sonderregelungen ist jedoch nur schwer möglich (OECD, 2008: 95).

3.3 Ausgestaltungsmöglichkeiten einer Risikoausgleichsrücklage

Bei Implementierung einer Risikoausgleichsrücklage ist dem entstehenden Zinsvorteil besondere Beachtung zu schenken. Dieser kann aufgrund der theoretisch unbegrenzten Laufzeit zu einem beachtlichen finanziellen Vorteil für den Steuerpflichtigen führen. Eine Begrenzung ist durch Einziehung einer Rücklagen-Höchstgrenze denkbar. Ziel ist es nicht, durch unangemessen hohe Rücklagen langfristige Gewinnverschiebungen zu ermöglichen, sondern lediglich Ertragsminderungen einzelner oder mehrerer Jahre abzufedern. MONKE (1997b: 2) weist darauf hin, dass entsprechende Grenzen aus administrativen Gründen möglichst auf im Rahmen der steuerlichen Veranlagung festgestellte Werte zurückgreifen sollten. Der mehrjährige Durchschnitt von Umsatzerlösen könnte Grundlage einer solchen Maßzahl sein. Alternativ zur Höchstgrenze ist eine laufende Abschöpfung des Zinsvorteils in Form einer fiktiven Verzinsung oder eine zeitliche Befristung der Rücklagenlaufzeit analog zu § 6b EStG denkbar. Diese müsste jedoch in Anbetracht der möglicherweise nur in großen Intervallen stattfindenden Einkommensfluktuationen relativ großzügig ausgestaltet sein, um den Anspruch eines mittel- oder langfristigen Ergebnisausgleichs erfüllen zu können und steuerlich ungünstige Zwangsaufösungen zu vermeiden.

Die Risikoausgleichsrücklage bietet Landwirten Potenziale zur Gewinnverschiebung und Steuergestaltung, die anderen Steuerpflichtigen nicht offenstehen. Beschränkungen der Rücklagenauflösung und Mittelverwendung stellen eine Stellgröße zur Wahrung der Steuergerechtigkeit dar und können in Anbetracht der Anerkennung außerordentlicher Abhängigkeiten der Landwirtschaft unterschiedlich restriktiv ausgestaltet werden:

- (i) Einführung ohne Restriktionen;
- (ii) Einführung mit einkommensbasierten Restriktionen;
- (iii) Einführung mit Restriktionen basierend auf höherer Gewalt;
- (iv) Ablehnung der Risikoausgleichsrücklage.

Die restriktionslose Einführung einer Risikoausgleichsrücklage (i) ist mit der geforderten Steuergerechtigkeit nicht zu vereinbaren. Sie würde nicht nur mögliche Einkommensschwankungen und Ertragsdepressionen ausgleichen können, sondern es Landwirten beispielsweise auch ermöglichen, auf langfristige Änderungen in der Steuergesetzgebung zu spekulieren. Dieses Vorgehen hat keinen Bezug zur ursprünglichen Zweckbestimmung der Ausgleichsrücklage.

³ Dass diese Vorschrift nicht allein einer Vereinfachung der Bestandsbilanzierung dient, wird aus der Ausdehnung auf nicht buchführungspflichtige Betriebe (LEINGÄRTNER, 2008: Kap. 21 Rz. 8) und der abweichenden Behandlung von Veräußerungsgewinnen (FELSMANN, 2008: A430b) deutlich.

Eine vollständige Ablehnung der Ausgleichsrücklage (iv) ist hingegen, insbesondere mit Verweis auf die ohnehin bestehende Sonderregelung für land- und forstwirtschaftliche Einkünfte, denkbar. Schließlich ist eine Verwirklichung des Lebenseinkommensprinzips nicht möglich und stattdessen für alle Steuerpflichtigen gleichermaßen das Jahresabschnittsprinzip eingeführt worden (TIPKE, 2003: 754). Wird jedoch auf die prinzipielle Vorteilhaftigkeit von Maßnahmen des interperiodischen Progressionsausgleichs im Sinne der Steuergerechtigkeit abgestellt und zugleich der Lenkungszweck von Steuernormen berücksichtigt, so spricht dieses durchaus für die nähere Betrachtung einer restriktiv ausgestalteten Ausgleichsrücklage. Denn zwischen beiden Extremformen sind Modelle denkbar, die auf einer unterschiedlichen Berücksichtigung der besonderen Abhängigkeit der Landwirtschaft sowohl von den Naturkräften als auch von Markt- und Preisrisiken beruhen. Werden gemäß der Auffassung des Bauernverbandes beide Abhängigkeiten anerkannt, so soll die Rücklage dem Ausgleich sowohl ertragsbedingter als auch preisbedingter Schwankungen dienen und führt in vereinfachter Form zu einem Ausgleich von Einkommensschwankungen und einer Rücklagengestaltung mit einkommensbasierten Restriktionen (ii). Denkbar wäre bei Vorliegen eines signifikant unterdurchschnittlichen Einkommens ein Ausgleich bis zur Höhe des historischen Durchschnitts. Diese Methode ist mit einer angemessenen Verwaltungsökonomie administrierbar, da sie ausschließlich auf bestehenden Daten der Steuerfestsetzung beruht. Ob eine außerordentliche klima- und marktbedingte Abhängigkeit der Landwirtschaft im Gegensatz zu anderen Wirtschaftsbereichen tatsächlich gegeben ist, ist nicht Gegenstand dieser Betrachtung. Wird die Einführung der Risikoausgleichsrücklage ausschließlich mit der besonderen Abhängigkeit von den natürlichen Ertragsprozessen begründet, so dürfen nur hieraus erwachsende Nachteile ausgeglichen werden (iii). Vor dem Hintergrund dieses im Forstschäden-Ausgleichsgesetz gewählten Vorgehens sollen die Vorschläge zur Risikoausgleichsrücklage in der Landwirtschaft bewertet, konkretisiert und auf ihre administrative Umsetzbarkeit geprüft werden.

4. Administrative Umsetzbarkeit und betriebswirtschaftliche Implikationen einer Risikoausgleichsrücklage

4.1 Behandlung der unterschiedlichen Einkunfts- und Gewinnermittlungsarten

Probleme und Schwierigkeiten bei der Abgrenzung begünstigter Steuerpflichtiger im Zuge der Einführung einer Ausgleichsrücklage werden in Tabelle 2 zusammenfassend dargestellt.

Ohne Tabelle 2 im Detail zu erläutern, scheint eine weitreichende, aber verbindliche Abgrenzung von Steuerpflichtigen, die dem Einfluss höherer Gewalt unterliegen, im Steuerrecht schwierig zu sein. Die Klassifizierung landwirtschaftlicher Tätigkeiten als gewerbliche Einkünfte darf keinen Hinderungsgrund für die Nutzung der Ausgleichsrücklage darstellen. Abgrenzungsschwierigkeiten ergeben sich jedoch für Gesellschaften, die sowohl land- und forstwirtschaftliche als auch gewerbliche Tätigkeiten durchführen. Unterschiedliche Gewinnermittlungsarten begründen nach Auffassung von KIRCHHOF et al. (2008: § 6c A36f.) zumindest im Rahmen der § 6b-Rücklage keine unterschiedlichen Regelungen zur Rücklagenbildung. Aus buchungstechnischer Sicht ist für Betriebe mit einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG die Bildung und Auflösung der Rücklage durch einen Betriebsausgaben-Abzug bzw. einen Betriebseinnahmen-Zuschlag analog zur Vorgehensweise einer § 6c-Rücklage möglich. Eine Ausdehnung der Risikoausgleichsrücklage auf § 13a-Betriebe erscheint sowohl im Hinblick auf die Einkommensglättung als auch auf die Förderung der eigenbetrieblichen Liquiditätsvorsorge unnötig.

4.2 Abgrenzungsschwierigkeiten im Rahmen der Schadensbemessung

Während die Durchsetzung einer maximalen Rücklagenhöhe bereits bei der Bildung Einschränkungen erfordert, stellen Restriktionen bei der Rücklagen-Auflösung eine

Tabelle 2. Schwierigkeiten bei der Abgrenzung begünstigter Steuerpflichtiger

Problemstellung	Erläuterung
Abgrenzung der berechtigten Steuerpflichtigen	- Formale Definition von Steuerpflichtigen, deren wirtschaftliche Ergebnisse von den Naturkräften abhängen, ist schwierig. - Selbst innerhalb der Einkünfte aus LuF gemäß § 13 EStG große Unterschiede und z.T. nur geringe Abhängigkeit von Naturkräften (z.B. Pilzzucht, Gewächshauskulturen)
Behandlung unterschiedlicher Rechtsformen und Gewinnermittlungsarten	- Körperschaften: keine direkte progressionsbedingte Mehrbelastung, aber gleiche Abhängigkeit von Naturereignissen wie Einzelunternehmen - Klassifizierung landwirtschaftlicher Tätigkeiten als gewerbliche Einkünfte (gewerbliche Tierhaltung) berücksichtigen - Zinseffekt der Steuerstundung/Förderung der Vorsorge muss allen Betrieben gleichermaßen zur Verfügung stehen. - Buchungstechnische Überprüfbarkeit von Bildung, Bestehen und Auflösung der Rücklage muss auch bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG gewährleistet sein. - Naturbedingte Ereignisse nehmen Einfluss auf tatsächlichen Gewinn eines § 13a-Betriebes, nicht jedoch auf steuerlichen Gewinn aus Durchschnittssätzen; demnach besteht kein Anreiz zur Senkung oder Verschiebung von Gewinnen.*

*Ausnahme: gesondert hinzuzurechnende Gewinne aus Dienstleistungen nach § 13a Abs. 6 Nr. 3 EStG

Quelle: eigene Darstellung

geeignete Möglichkeit zur geforderten Begrenzung der Vorteilsziehung dar. Im Zuge der auf dem Eintreten höherer Gewalt basierenden Abgrenzung zwischen schädlicher und unschädlicher Auflösung ist konzeptionell zwischen der Rücklagen-Auflösung aufgrund einer allgemeinen Ertragsminderung und der Rücklagen-Auflösung für definierbare Einzelereignisse zu unterscheiden. Erstere ist im Forstschäden-Ausgleichsgesetz definiert als die Differenz zwischen den tatsächlich erzielten Erlösen, und den Erlösen, die bei voller Nutzung erzielt worden wären (FINMIN NRW, 2001). Da Ertragsminderungen in der Landwirtschaft jedoch nicht aufgrund von Einschlagbeschränkungen auftreten und anhand eines Nutzungssatzes quantifiziert werden können, sind Kriterien zur Definition (a), Messung (b) und Bewertung (c) notwendig.

(a) Bereits im Rahmen der Definition lassen sich kaum lösbare Abgrenzungsschwierigkeiten erkennen. Ist eine quantitative Ertragsminderung in der Pflanzenproduktion noch eindeutig erkennbar, so ist dieser Sachverhalt in der (Stall-) Tierhaltung kaum noch gegeben. Eine Inkaufnahme von Mitnahmeeffekten ist zudem unvermeidbar, da eine Unterscheidung zwischen naturbedingter Ertragsminderung und potenziellen Behandlungsfehlern des Landwirts oder Änderungen der Produktionsintensität nicht durchführbar ist. Eine Trennung beider Einflussphären scheint kaum möglich zu sein.

(b) Die Messung einer Ertragsminderung ist mit Hilfe aktueller und historischer Produktionsaufzeichnungen prinzipiell problemlos möglich. Historische Ertragsdaten („Strike-Level“) liegen für buchführende Betriebe im Rahmen des BMELV-Jahresabschlusses vor. Kenntnis über die exakte Ertragsminderung erlangt ein Landwirt jedoch häufig erst nach vollständiger Lieferung der Ware, sofern keine anderen Instrumente, z.B. Hofwaage oder Ertragskartierung, zur Verfügung stehen. Problematisch ist die Bewertung von Ertragsminderungen bei innerbetrieblicher Verwertung, beispielsweise der Verfütterung eigenen Getreides. In vielen Fällen werden selbst die Landwirte die genaue Erntemenge nicht kennen.

(c) Die Ermittlung des unschädlichen Auflösungsbetrags erfordert die Umrechnung der Ertragsminderung in einen monetären Wert. Im Zuge einer quantitativen Ertragsminderung könnte hierfür der allerdings erst nach vollständigem Verkauf vorliegende durchschnittlich erzielte Verkaufspreis herangezogen werden.⁴ Ein vorheriger Zugriff auf den Separierungsfonds ist zwar möglich, birgt aber die Gefahr einer schädlichen Rücklagenauflösung. Die alternative Ableitung aus Preisen einer Terminbörse wäre zwar denkbar, ermöglicht aber durch geschickte Auswahl von Handelsplatz oder Zeitpunkt die Generierung möglichst hoher unschädlicher Auflösungsbeträge. Die Festlegung eines fiktiven Verkaufszeitpunkts wiederum würde zu einem individuell unzutreffenden Ergebnis führen und wäre als gesetzlich kodifizierter Rückgriff auf eine private Institution rechtlich nicht unumstritten. Verkaufspreise stellen zudem nicht immer die maßgebliche Größe zur Bewertung des monetären Ertragsausfalls dar. Im Falle eines minder-

ertragsbedingten Zukaufs von Ware zur Kontrakterfüllung würde der Zukaufspreis den Wert der Ertragsminderung abbilden. Auch im Falle einer Überlagerung in folgende Wirtschaftsjahre muss ein anderer Bewertungsmaßstab, beispielsweise eine Bestandsbewertung zum Stichtag, angewendet werden und verdeutlicht die Notwendigkeit einer Vielzahl von Einzelregelungen. Neben quantitativen Ertragsminderungen sind selbstverständlich auch qualitative Einbußen denkbar, deren Abgrenzung und Bewertung noch mit weitaus größeren Schwierigkeiten behaftet sind. Exemplarisch sei hier der Proteingehalt von Weizen genannt, bei dem im Zuge von Sortenwechseln oder Düngungsstrategien ein Vergleich mit historischen Durchschnittswerten nicht zulässig ist und eine Preisermittlung an mangelnden regionalen Vergleichsdaten scheitert.

Aus den Ausführungen wird deutlich, dass beim Konzept der Ertragsminderung ein rechtlich einwandfreies und administrierbares Vorgehen selbst bei Vorliegen eines Jahresabschlusses nur eingeschränkt möglich ist. Liegt kein Jahresabschluss vor, so verfügen die Finanzbehörden aufgrund fehlender Bestandsverzeichnisse über keine rechtssicher vorliegenden Daten zu Naturalerträgen und Preisen. Obwohl die Ausdehnung einer Rücklagenregelung auf nicht buchführende Betriebe buchungstechnisch möglich ist, muss die Einführung einer Risikoausgleichsrücklage für diese Betriebe ausgeschlossen werden. Ein freiwilliger Wechsel zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG steht jedoch allen Betrieben offen.

Neben der allgemeinen Auflösung aufgrund einer Ertragsminderung könnte auch die Verwendung der Fondsgelder für definierte Einzelmaßnahmen, wie sie die Tatbestände Nr. 2-4 des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes darstellen (Tabelle 1), möglich sein. Die Verwendung für witterungsbedingt übermäßig auftretende Krankheiten oder Schadorganismen im Ackerbau scheint zunächst denkbar, scheitert aber an einer objektiven, einzelbetrieblichen und administrierbaren Abgrenzung zwischen normalen und übermäßigen Ausgaben für diese Zwecke. Die Verwendung der Gelder für die Beseitigung von Schäden nach Überschwemmung, Erosion und ähnlichen Extremereignissen wäre zwar leichter abzugrenzen, beinhaltet jedoch die Gefahr, dass ein solches Ereignis nicht eintritt und die Liquidität auf lange Zeit ungenutzt im Ausgleichsfonds „gefangen“ ist. In der Tierhaltung, die im Konzept der Ertragsminderung ohnehin schwierig einzuordnen ist, könnten akute oder vorbeugende Maßnahmen gegen Tierseuchen sowie der Ausgleich nicht von der Tierseuchenkasse übernommener Kosten zulässig sein. Dies kann bei fehlendem Versicherungsschutz u.a. Ertragsausfälle aus Betriebsunterbrechungen beinhalten. Auch wenn sich einzelne abgrenzbare Tatbestände finden lassen, so sind dies eher kleine Einzelmaßnahmen, deren Eintreten unsicher oder häufig ohnehin über Versicherungen abdeckbar ist. Nachteilig wirkt im Gegensatz zum Konzept der Ertragsminderung die Bindung der Liquiditätsverwendung an die Durchführung einer bestimmten Maßnahme.

4.3 Datenbeeinflussung und Moral Hazard

Mit der Einführung von Sonderregelungen besteht die Gefahr, dass diese gezielt in nicht vorgesehener Weise ausgenutzt werden. Insbesondere bei Restriktionen basierend auf den Auswirkungen höherer Gewalt ist ein Zusammenhang zwischen dem zulässigen Auflösungsbetrag und der tat-

⁴ Diese Vorgehensweise geht von der Theorie einer „kleinen offenen Volkswirtschaft“ aus, der zufolge regional auftretende Mengenänderungen keinen Einfluss auf die Preisbildung nehmen (WOHLTMANN, 2007: 207).

sächlichen Einkommens- und Liquiditätssituation nicht unbedingt gegeben. Die Generierung hoher Auflösungsbeiträge kann daher in zweifacher Hinsicht von großem Vorteil sein. Möglichkeiten bieten sich durch überhöhte bzw. verminderte Preis- und Mengenangaben oder beim innerbetrieblichen Verbrauch von Futtermitteln. Eine Prüfung dieses Sachverhalts wäre nur durch Überprüfung der abgelieferten Tiererzeugnisse und der Futtermittelverwertung möglich und könnte, wenn überhaupt, nur im Rahmen einer Außenprüfung stattfinden. Die im Forstschäden-Ausgleichsgesetz bestehende Möglichkeit, eine Rücklagenauflösung ohne Verwendung der Fondsmittel vorzunehmen (vgl. FELSMANN, 2008: A1124), entschärft die Problematik im Hinblick auf das Ziel der Einkommensglättung, nicht jedoch bezüglich der Freigabe von Liquidität. Rechtlich einwandfrei administrierbare Vorgaben sind jedoch Voraussetzung für die Einführung einer Ausgleichsrücklage. Wird dennoch bewusst oder unbewusst eine schädliche Auflösung vorgenommen, so ist eine Sanktionierung unumgänglich. Der im Forstschäden-Ausgleichsgesetz vorgesehene Zuschlag zur Einkommensteuer (vgl. Tabelle 1) stellt eine empfindliche Strafe dar, stellt aber auch sicher, dass bei schädlicher Mittelverwendung stets ein kalkulierbarer Anteil des Fonds dem Betrieb noch zur Verfügung steht. Die Alternativlösung einer jährlichen Strafverzinsung könnte dagegen bei langer Bestandsdauer theoretisch sogar die Höhe des Fondsvermögens überschreiten und scheint in Anbetracht der Zweckbestimmung nicht zielführend. Wird eine schädliche Verwendung erst nachträglich im Rahmen einer Betriebsprüfung aufgedeckt, so erhöht sich die Einkommenssteuerschuld für den betreffenden Veranlagungszeitraum. Da der Zuschlag außerbilanziell erfolgt und somit keine Korrektur der Bilanz vorgenommen wird, ist ein Ausgleich der zusätzlichen Steuerschuld durch nachträgliche Änderung von Wahlrechten in der Bilanz nicht zulässig.

Die Einführung von Sicherungsinstrumenten birgt aufgrund der zusätzlichen Sicherheit die Gefahr einer zunehmenden Risikobereitschaft von Betroffenen in anderen Bereichen. Im Rahmen einer Ernteversicherung (ohne Selbstbehalt) könnten Landwirte geneigt sein, ihre Inputs zu verringern und damit ihr Schadensrisiko zu erhöhen, da der eintretende Schaden durch die Versicherung und somit die Gesamtheit der Versicherten ersetzt wird (BREUSTEDT, 2004: 20). Dagegen stellt die Ausgleichsrücklage ausschließlich einen betriebsinternen Risikoausgleich dar und mindert die Gefahr einer steigenden Risikobereitschaft seitens der Landwirte (MONKE, 1997a: 3).

4.4 Auswirkungen auf die betriebliche Liquidität

Im Gegensatz zu Einkommensstabilisierungsprogrammen außerhalb des Steuerrechts (AgriStability, Kanada; Direct and Counter-cyclical Payment Program, USA) und Vorschlägen innerhalb des Steuerrechts (NISA, Kanada; IRMA, USA; DISMUKES und DURST, 2006: 4ff.) sieht das Konzept der Risikoausgleichsrücklage in erster Linie einen innerbetrieblichen Einkommensausgleich ohne direkte staatliche Unterstützung vor. Lediglich Progressions- und Zinseffekt können die verfügbaren Finanzmittel eines Betriebes erhöhen. Die Höhe des potenziell erzielbaren Progressionsvorteils steht dabei in Relation zu der progressionsbedingten Mehrbelastung schwankender Einkommen. Während Körperschaften und Betriebe mit einem regelmäßig in der Proportionalzone liegenden Grenzsteuersatz keiner Mehrbelas-

tung unterliegen, trifft das progressive Einkommensteuersystem insbesondere mittlere Einkünfte natürlicher Personen mit Schwankungen zwischen 20 000 und 50 000 Euro (HELD, 2007: 99). Je nach Einkommenssituation, Produktionsstruktur oder regionaler Lage werden Betriebe in unterschiedlichem Maße profitieren. Um überhaupt Nutzen aus der Risikoausgleichsrücklage ziehen zu können, müssen Betriebe nach Abzug von Steuern, Tilgung und Lebenshaltungskosten einen positiven Cash-flow aufweisen, um entsprechende Finanzmittel separieren und temporär auf Liquidität verzichten zu können. Nach Auffassung von DISMUKES und DURST (2006: iv) sowie CHEN und MEILKE (1996: 367) werden vornehmlich große und erfolgreiche Betriebe oder solche mit anderen signifikant positiven Einkünften hierzu in der Lage sein. Da diese jedoch kaum einen Progressionsvorteil erzielen können, ist eine verbreitete Anwendung der Risikoausgleichsrücklage in der Praxis fraglich.

Je nach Ausgestaltung der Restriktionen führt die Risikoausgleichsrücklage zu einer mehr oder minder starken Einschränkung der Verwendungs- und Zugriffsmöglichkeiten betrieblicher Liquidität. Die im laufenden Wirtschaftsjahr jederzeit mögliche und unverzüglich liquiditätswirksame Entnahme aus dem Ausgleichsfonds birgt regelmäßig im Rahmen einkommensbasierter, aber auch vielfach im Rahmen ertragsbasierter Restriktionen die Gefahr einer schädlichen Rücklagenauflösung. Das Liquiditätsmanagement wird dadurch nicht einfacher; im Gegenteil, es werden zusätzliche Anforderungen an das betriebliche Management gestellt. Eine Entnahme und rechtzeitige Wiederauffüllung des Fonds vor dem Bilanzstichtag scheint zur Überbrückung eines kurzfristigen Liquiditätsengpasses zwar möglich, ist, zumindest im Rahmen des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes, jedoch nicht zulässig. Ertragsbasierte Restriktionen können zur Folge haben, dass in wirtschaftlich schlechten Jahren ein sanktionsloser Zugriff auf den Separierungsfonds nicht möglich ist (vgl. Kapitel 4.3). Die Verwendung des Fonds als Sicherheit für ein kurzfristiges Darlehen kann die aufgezeigten Problematiken umgehen, stellt jedoch im Hinblick auf die Liquiditätssicherung Sinn und Zweck der Ausgleichsrücklage in Frage.

Im Rahmen der betrieblichen Liquiditätsplanung muss bedacht werden, dass steuerliche Aspekte erst mit deutlich zeitlicher Verzögerung liquiditätswirksam werden. Da die Festsetzung der Jahressteuerschuld im Regelfall erst bis zu zwei Jahre nach Abschluss des Wirtschaftsjahres erfolgt, orientieren sich die im laufenden Jahr zu leistenden Einkommensteuer-Vorauszahlungen an der Höhe der zwei Jahre zurückliegenden Einkommensteuer. Somit ist eine unmittelbar liquiditätswirksame Steuerminderung im Jahr einer Rücklagenbildung nicht zu erreichen. Gelingt mit Hilfe der Risikoausgleichsrücklage jedoch tatsächlich eine langfristige Glättung des Einkommens, so sind keine signifikanten Abweichungen zwischen den Vorauszahlungen und der Jahressteuerschuld zu erwarten. Ob dieses dauerhaft gelingt, kann aufgrund der schwierigen Prognostizierbarkeit zukünftiger Wirtschaftsjahre jedoch bezweifelt werden.

Im Gegensatz zur Risikoausgleichsrücklage kommt es bei der Alternative einer mehrjährigen Durchschnittsbesteuerung für alle Betriebe ohne Einschränkungen bei der Liquiditätsverwendung gleichermaßen automatisch zu einer optimalen Einkommensglättung. Aufgrund annähernd konstanter Steuerlasten ist von gleichbleibenden Vorauszahlungen

und geringen Erstattungs- oder Nachzahlungsansprüchen auszugehen.

5. Schlussbetrachtung

Die vom Deutschen Bauernverband geforderte Risikoausgleichsrücklage soll Landwirten die Möglichkeit bieten, schwankende Gewinne für den Zweck der Einkommensteueranlagung über einen mehrjährigen Zeitraum hinaus zu glätten und zugleich die einzelbetriebliche Risikovorsorge fördern. Trotz eines Verzichts auf direkte staatliche Unterstützung können Landwirte durch den innerbetrieblichen Einkommensausgleich bei richtiger Vorausplanung progressionsbedingte steuerliche Mehrbelastungen vermeiden und einen Zinsvorteil erzielen.

Aus steuerrechtlicher Sicht ist der interperiodische Gewinnausgleich im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips zu begrüßen; die Beschränkung auf einen bestimmten Personenkreis jedoch problembehaftet und nur zulässig, sofern spezifische Besonderheiten dieses rechtfertigen. Eine weitgehend restriktionslose Einführung für die Landwirtschaft wäre als politisch motivierte Lenkungsnorm zu verstehen, steuerrechtlich jedoch nicht zu rechtfertigen. Restriktive Vorgaben weisen hingegen eine Reihe von Abgrenzungsschwierigkeiten auf und lassen eine rechtlich und verwaltungsökonomisch angemessene Umsetzung der Regelungen zweifelhaft erscheinen. Neben Schwierigkeiten bei der Definition, Messung und Bewertung von naturbedingten Ertragsminderungen in der Landwirtschaft ist die Schaffung einer angemessenen Rechtssicherheit, insbesondere bei nicht buchführenden Betrieben, problembehaftet. Prinzipiell kann die Risikoausgleichsrücklage die steuerliche Mehrbelastung von Landwirten mit schwankenden Einkommen verringern und dazu anregen, in erfolgreichen Jahren anstelle der Tätigkeit gewinnmindernder Betriebsausgaben vermehrt liquide Mittel für weniger erfolgreiche Jahre vorzuhalten. Restriktive steuerrechtliche Vorgaben und eine mangelnde administrative Umsetzbarkeit können jedoch dazu führen, dass eine jederzeitige freie Verwendung der zurückgelegten Finanzmittel nicht oder kaum betriebswirtschaftlich sinnvoll möglich ist. Der potenzielle Steuervorteil wird mit dem Nachteil eines eingeschränkten Zugriffs auf betriebseigene Liquidität „erkauft“.

Vor dem Hintergrund einer Vielzahl von Problemen im Spannungsfeld zwischen geforderter Steuergerechtigkeit, administrativer Umsetzbarkeit und wirksamem Einfluss auf die Liquiditätssicherung wird bezweifelt, dass die Ausgleichsrücklage in der praktischen Umsetzung ein geeignetes Instrument des landwirtschaftlichen Risikomanagements darstellt. Ein Einsatz der Risikoausgleichsrücklage, analog zum Forstschäden-Ausgleichsgesetz, wird somit nicht empfohlen.

Ungeachtet dieser Ergebnisse kann in Zeiten zunehmender und durch den Steuerpflichtigen nur bedingt beeinflussbarer Einkommenschwankungen der interperiodische Einkommensausgleich in progressiven Steuersystemen möglicherweise an Bedeutung gewinnen. Die exakten Ausgestaltungsmöglichkeiten von Instrumenten zur mehrjährigen Durchschnittsbesteuerung und Anpassungsoptionen der Vorauszahlungs-Regelungen bieten neben den vielen außersteuerlichen Instrumenten des Risikomanagements Anlass für weitergehende Analysen.

Literatur

- BREUSTEDT, G. (2004): Effiziente Reduktion des Produktionsrisikos im Ackerbau durch Ertragsversicherungen. Dissertation. Christian-Albrechts-Universität Kiel.
- BREUSTEDT, G. und H. SCHMIDT (2008): Mit Rücklagen Steuern sparen? In: DLG-Mitteilungen 9/08: 34-37.
- BT-DRUCKSACHE (Deutscher Bundestag) (1969): Gesetzesbegründung zum Forstschäden-Ausgleichsgesetz v. 29.08.1969. V/4070.
- BUFFIER, B.D. und M.A. METTERNICK-JONES (1995): Income Equalisation Deposits: Enhancing Farm Viability. In: Review of Marketing and Agricultural Economics 63 (1): 191-199.
- CHEN, K. und K. MEILKE (1996): A Reevaluation of Canada's Safety Net Programs for Agriculture. In: Canadian Journal of Agricultural Economics 44 (4): 361-368.
- DBV (Deutscher Bauernverband) (2008): Stellungnahme des Deutschen Bauernverbandes zur öffentlichen Anhörung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung steuerrechtlicher Regelungen des Maßnahmenpakets Beschäftigungssicherung durch Wachstumsstärkung“ – BT-Drucksache 16/10930 vom 24.11.2008.
- DISMUKES, R. und R. DURST (2006): Whole-Farm Approaches to a Safety-Net. In: U.S. Department of Agriculture - ERS (Hrsg.): Economic Information Bulletin No. 15, June 2006.
- EG-VERTRAG: Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft in der Fassung vom 02.10.1997, zuletzt geändert am 25.04.2005 (ABl. EG Nr. L 157/11 mWv 01.01.2007).
- ESTG (Einkommensteuergesetz): Einkommensteuergesetz vom 16.10.1934 in der Fassung der Bekanntmachung vom 19.10.2002 (BGBl. I S. 4210, 2003 I S. 179), zuletzt geändert durch Artikel 90 des Gesetzes vom 17.12.2008 (BGBl. I S. 2586 mWv 1.9.2009).
- FELSMANN, W. (2008): Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte. Kommentar, Loseblattsammlung, 3. Aufl., 44. Ergänzungslieferung September 2008. HLBS Verlag, Bonn.
- FINMIN NRW (Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen) (2001): Zweifelsfragen zum Forstschäden-Ausgleichsgesetz vom 26.08.1985. Erlass vom 02.01.2001.
- FORSTSCHÄUSGLG (Forstschäden-Ausgleichsgesetz): Gesetz zum Ausgleich von Auswirkungen besonderer Schadensereignisse in der Forstwirtschaft vom 29.08.1969 in der Fassung der Bekanntmachung vom 26.08.1985 (BGBl. I S. 1756), zuletzt geändert durch Artikel 212 der Verordnung vom 31.10.2006 (BGBl. I S. 2407).
- HELD, J.-H. (2007): Möglichkeiten des Steuerrechts zur Förderung des ökologischen Landbaus – ein Ko-Instrument für eine effizientere Förderung. Dissertation. Universität Göttingen.
- KIRCHHOF, P., H. SÖHN und R. MELLINGHOFF (2008) (Hrsg.): Einkommensteuergesetz. Kommentar, Loseblattsammlung, 192. Ergänzungslieferung Dezember 2008. Müller, Heidelberg.
- LEINGÄRTNER, W. (2008): Besteuerung der Landwirte. Kommentar, Loseblattsammlung, 16. Ergänzungslieferung Oktober 2008. C.H. Beck, München.
- LISHMAN, J.-L. und W.L. NIEUWOUDT (2003): An analysis of factors contributing to the use of an income equalisation deposit scheme by commercial farmers in South Africa. In: Agrekon 42 (4): 325-352.
- MONKE, J. (1997a): Do Farmers Need Tax-Deferred Savings Accounts to Help Manage Income Risk? In: U.S. Department of Agriculture - ERS (Hrsg.): Issues in Agricultural and Rural Finance. Agriculture Information Bulletin No. 724-07.
- (1997b): Tax-Deferred Risk Management Accounts for Farmers. In: American Agricultural Economics Association. Selected Paper for the Annual Meeting, July 1997, Toronto.

- MUBHOFF, O. und N. HIRSCHAUER (2004): Optimierung unter Unsicherheit mit Hilfe stochastischer Simulation und Genetischer Algorithmen – dargestellt anhand der Optimierung des Produktionsprogramms eines Brandenburger Marktfruchtbetriebes. In: Agrarwirtschaft 53 (7): 264-279.
- OBERHAUSER, A. (1995): Deutsches Steuersystem und Steuergerechtigkeit. In: Rauscher, A. (Hrsg.): Steuergerechtigkeit. Mönchengladbacher Gespräche 16: 11-36. Bachem-Verlag, Köln.
- ODENING, M. und O. MUBHOFF (2002): Value at risk – Ein nützliches Instrument des Risikomanagements in Agrarbetrieben? In: Brockmeier, M., F. Isermeyer und S. von Cramon-Taubadel (Hrsg.): Liberalisierung des Weltagrarhandels – Strategien und Konsequenzen. Schriften der Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften des Landbaus e.V. 37: 243-253.
- OECD (Organisation for Economic Co-Operation and Development) (2008): The PSE Manual. Trade and Agricultural Directorate, July 2008.
- (2006): Taxation and Social Security in Agriculture. Policy Brief, July 2006. In: <http://www.oecd.org/dataoecd/51/19/37174811.pdf>. Abruf: 09.03.2009.
- OHMER, M. (1997): Die Grundlagen der Einkommensteuer: Gerechtigkeit und Effizienz. Dissertation. Mannheim. In: König, H. et al. (Hrsg.): Allokation im marktwirtschaftlichen System. Bd. 37. Lang, Frankfurt.
- PEYERL, H. (2009): Persönliches Gespräch am 07.01.2009.
- TIPKE, K. (2003): Die Steuerrechtsordnung. Teil II: Steuerrechtsfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem. 2. Auflage. Schmidt, Köln.
- (2000): Die Steuerrechtsordnung. Teil I: Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen. 2. Auflage. Schmidt, Köln.
- TIPKE, K. und J. LANG (2005): Steuerrecht. 18. Auflage. Schmidt, Köln.
- WAGNER, J. (2006): Direkte Steuern und Welthandelsrecht. Dissertation. Augsburg. In: Masing, J. und T. Möllers (Hrsg.): Arbeiten zum internationalen Wirtschaftsrecht und zur Wirtschaftsregulierung. Bd. 5. Nomos-Verlag, Baden-Baden.
- WEBER, R., T. KRAUS, O. MUBHOFF, M. ODENING und I. RUST (2008): Risikomanagement mit indexbasierten Wetterversicherungen – Bedarfsgerechte Ausgestaltung und Zahlungsbereitschaft. In: Landwirtschaftliche Rentenbank (Hrsg.): Risikomanagement in der Landwirtschaft. Schriftenreihe, 23: 9-52.
- WOHLTMANN, H.-W. (2007): Grundzüge der makroökonomischen Theorie. 5. Auflage. Oldenbourg, München.
- ZEBISCH, M., T. GROTHMANN, D. SCHRÖTER, C. HASSE, U. FRITSCH und W. CRAMER (2005): Klimawandel in Deutschland – Vulnerabilität und Anpassungsstrategien klimasensitiver Systeme. In: Umweltbundesamt (Hrsg.): Climate Change; 08/2005. Dessau.

Danksagung

Die Autoren danken den beiden anonymen Gutachtern für die kritische Durchsicht des Manuskripts und die wertvollen Anregungen.

Kontaktautor:
NIKLAS BLANCK
 Universität Hohenheim,
 Institut für Landwirtschaftliche Betriebslehre (410b)
 Schloss-Osthof-Süd, 70593 Stuttgart
 Tel.: 07 11-45 92 25 53, Fax: 07 11-45 92 37 09
 E-Mail: niklas.blanck@uni-hohenheim.de